

XINJINGZHENG HUANYINGXIA ZHANLUE
CHENG BEN GUANLI YANJIU

新竞争环境下 战略成本管理研究

——基于价值链的视角

JIYU JIAZHILIAN DE SHIJIAO

李百兴 何广涛 / 著



经济科学出版社
Economic Science Press

新竞争环境下战略 成本管理研究

——基于价值链的视角

李百兴 何广涛 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新竞争环境下战略成本管理研究：基于价值链的视角 /
李百兴，何广涛著. —北京：经济科学出版社，2011.3
ISBN 978-7-5141-0425-7

I. ①新… II. ①李… ②何… III. ①企业管理：
成本管理 IV. ①F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 026013 号

责任编辑：王长廷 袁 激

责任校对：王苗苗

版式设计：齐 杰

技术编辑：邱 天

新竞争环境下战略成本管理研究

——基于价值链的视角

李百兴 何广涛 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编部电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京密兴印刷有限公司印装

880×1230 32 开 7.25 印张 210000 字

2011 年 3 月第 1 版 2011 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5141-0425-7 定价：28.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

序

我国已故会计学家、我们的博士生导师阎达五教授在其生前的最后时间开创性地提出了“价值链会计”这一概念。阎达五教授为了系统地对价值链会计进行研究，特组织会计理论与实务届的专家和他的部分弟子申报并获批了两个课题，即国家自然科学基金项目“IT环境下的价值链管理与价值链会计”（项目批准号为20372066）和教育部人文社会科学研究2003年度（博士点基金）项目“基于价值链管理理念的会计管理框架构建：会计改革思考”（项目批准号为03JB790027）。作为阎达五教授当年在读的弟子，我们也参与了这两个课题的申报，并且承担了部分研究任务。然而，就在阎达五教授所主持的两个课题获批不久，老先生却由于长期以来积劳成疾，积重难返，不幸去世。先生去世以后，我们面临着是否继续先生生前研究的选择。考虑到老先生正是由于不断追求理论创新，忙于两个课题的申报而耽误了治疗，最后过早离开我们的，因此作为被先生生前寄予期望的我们决定，尽可能用自己的力量继续先生生前未竟的事业。

然而，价值链管理与会计管理的结合是一个全新的课题，千头万绪，一时很难下手。这进一步让我们深深体会到了阎老师进行开创性理论研究的难处，并更加坚定了我们迎难而上的决心。价值链会计理论系统的建立是需要经过很多人长时间努力研究后才能够实现的，因此我们只能从某一点上入手来进行研究。通过分析，最后将本书研究的着眼点确定在了“价值链视角下的成本管理”上。

对我们而言，本书不仅包含着进行理论研究的意义，更重要的一点是为导师未竟的事业作出自己的贡献，告慰先生的在天之灵。作为价值链会计的一个有机部分，对价值链成本管理的研究承载了阎老师生前对我们的期望。

本书能够出版，我们还要感谢在写作过程中给予我们宝贵意见的诸多专家和学者，尤其需要感谢的是中国人民大学商学院的博士生导师戴德明教授。

李百兴 何广涛

2011年3月于北京

目 录

第一章 导论	1
第一节 问题的提出	1
第二节 国内外研究现状评述	3
一、国外研究现状评述	3
二、国内研究现状评述	7
第三节 研究思路与本书的结构安排	8
一、研究思路	8
二、本书内容安排	9
 第二章 企业竞争环境和竞争战略的变迁	11
第一节 企业竞争环境的变迁	11
一、竞争环境的基本界定	11
二、竞争环境的变迁历程	13
第二节 企业竞争战略的变迁	17
一、波特的三种竞争战略	17
二、对波特竞争战略的简要评价	19
三、精益竞争战略	21
第三节 成本管理的历史演进	23
一、大规模生产时代的成本管理	23
二、销售时代和营销时代的成本管理	25
三、精益时代的成本管理	27
第四节 我国成本管理的现状分析	30

一、问卷设计	30
二、样本选取及问卷发放	31
三、受访单位及个人的基本情况	31
四、调查结果及分析	32
五、简短的结论	40
第三章 成本管理的理论基础	41
第一节 价值链管理思想述评	41
一、价值以及价值衍生概念	41
二、价值、价值链、供应链和价值流诸关系	47
第二节 价值链会计思想述评	48
一、价值链会计的基本理论问题	49
二、价值链会计理论框架的构建思路	54
第三节 价值链会计中的成本范畴	57
一、价值链会计中的成本概念的内涵	57
二、价值链会计中的成本概念的外延	59
第四章 成本管理的新平台：价值链战略	
联盟的提出	65
第一节 经济学视野中的企业边界以及中间组织	65
一、经济学视野中的企业边界确定问题	65
二、经济学视野中的中间组织	70
第二节 价值链战略联盟的一般分析	74
一、价值链战略联盟的定义、目标、模型和分类	75
二、价值链战略联盟的特征	78
第三节 价值链战略联盟的治理机制	88
一、联盟层面的激励机制	89
二、联盟层面的约束机制	93
三、企业层面的激励机制	94

四、企业层面的约束机制	97
第五章 成本管理对象的拓展：交易成本管理	99
第一节 交易成本管理概述	99
一、信息技术及其应用	100
二、降低不确定性	105
三、提高交易效率	106
第二节 供需企业联合行动	107
一、信息传递的自动化	107
二、订单传递流程的标准化	111
第三节 购买企业提升供需接口效率的举措	112
一、降低不确定性	113
二、提高交易效率	114
第四节 供应商提升供需接口效率的举措	115
一、降低不确定性	115
二、提高交易效率	116
第六章 前馈式成本管理系统	119
第一节 目标成本规划	119
一、市场驱动的成本计算	121
二、产品目标成本规划	124
三、部件目标成本规划	129
第二节 改善成本计算	133
一、改善成本计算的一般过程	133
二、改善成本计算的类型	138
三、改善成本计算系统与其他成本管理 系统的比较	145
第三节 价值工程及其与目标成本规划的结合	147
一、价值工程的基本思想	147

二、价值工程与目标成本规划系统的结合	149
第七章 成本管理在价值链内的集成	151
第一节 目标成本规划的联接	151
一、目标成本规划的联接过程	151
二、供需企业接口及其对目标成本规划的影响	155
第二节 对 B 类接口的进一步讨论	156
一、对接口 B1 的进一步讨论	157
二、对接口 B2 的进一步讨论	161
第三节 跨组织成本调查	163
一、问题的提出	163
二、跨组织成本调查的实施过程	164
三、实施跨组织成本调查的前提条件	166
第四节 并行成本管理	168
一、并行成本管理及其特点	168
二、并行成本管理的实施方式	170
三、并行成本管理与其他成本管理方法的结合	172
四、实施并行成本管理的前提条件	174
第五节 改善成本计算系统在价值链内的集成	174
一、改善成本计算系统的联接	174
二、供需企业的成本改善互动	176
第八章 案例分析	179
第一节 案例背景介绍	179
第二节 成本管理的过程	184
一、目标成本规划的过程	185
二、企业之间的互动过程	190

第九章 结论及研究展望	197
第一节 研究的结论	197
一、企业竞争环境和竞争战略变迁对成本管理提出了新的要求	197
二、成本管理的革新可从时间、空间和内容三个维度进行	197
三、价值链战略联盟为成本管理提供了新的平台	198
四、供需企业可以通过提高接口效率降低交易成本	198
五、供需企业在产品研发阶段的合作有利于成本目标的顺利达到	199
六、供需企业在产品生产阶段的合作有利于成本的持续降低	199
第二节 未来研究的方向	200
一、基于价值链战略联盟的成本反应问题	200
二、目标成本规划、改善成本计算、价值工程/价值分析在我国的应用	201
三、企业交易成本的管理	201
附 录	202
参考文献	207

第一章 导 论

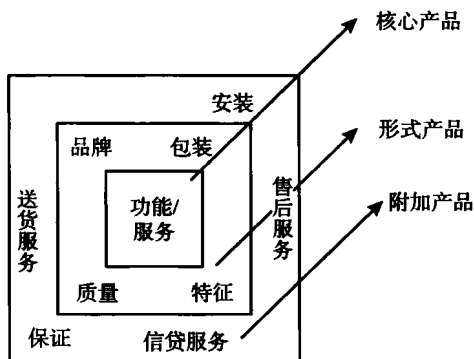
第一节 问题的提出

当人类社会迈入 21 世纪的时候，我们比以往任何时候都能感觉到变革的冲击。在市场经济浪潮中搏击的企业对这种冲击的感受尤为深刻。经营企业犹如逆水行舟，不进则退。如何在竞争趋向白热化的环境中胜出，已成为每一位企业家思考的首要问题。我国正处在全面建设小康社会的重要时期，社会主义市场经济体制已经基本确立。传统的基于计划经济时代的管理思想和管理方法亟须改进，成本管理的思想和方法也不例外。

传统的成本管理主要侧重于对企业内部产品制造成本的反映和控制，因而被西方学者称为“开始得太晚，结束得太早”。随着社会经济环境的变迁，传统成本管理模式的局限性，突出表现为以下三点：

首先，传统成本管理对产品以及成本的认识存在缺陷。产品的传统观念局限于产品的实体形式，而现代营销理论提出了产品整体的新概念。美国著名营销专家科特勒（2002）指出，现代产品包括了核心、形式、附加三个层次（如图 1-1 所示），它们构成了产品整体概念。与此相对应，产品的成本结构也发生了重大变化，集中表现为生产性费用比重下降，而非生产性费用（如研发费用、

营销费用、物流费用)的比重在上升。



其次，传统成本管理的哲学是“根据产品成本来确定销售价格”，费拉拉（Ferrara，1995）称之为“成本引导的定价”（Cost-led Pricing）。由于当今的市场格局已转换为买方市场为主导，以顾客为导向已经成为深入人心的观念，因而产品价格只能由市场来确定。“成本引导的定价”亟须转变为“价格引导的成本计算”（Price-led Costing）。毕竟，在市场经济条件下，价值的实现要比价值的形成更为重要。

最后，传统成本管理的目标是就成本论成本，而忽视了成本管理背后的经济关系。这就容易导致企业采取最立竿见影的成本降低途径，典型的做法是“低买高卖”，损害上游供应商和下游顾客的利益。这种做法虽然能够使企业在短时间内获得一定的好处，但从长远来看，则是不可取的。

为了适应新环境的变化，西方学术界从 20 世纪 90 年代开始探讨成本管理模式的创新。从众多的研究成果来看，有两种思路占据主流地位：一种是把成本管理提到战略的高度进行研究，代表性领域为战略成本管理（Strategic Cost Management，SCM）（Shank，

1993), 另一种是从更宽泛的视角研究成本管理, 其典型代表为跨组织的成本管理 (Interorganizational Cost Management, IOCM) (Cooper, Slagmulder, 2004)。这两种思路都突破了传统成本管理的思维定式, 跳出了就成本论成本的窠臼。我们认为, 站在组织之外, 把成本管理与企业战略有机结合起来, 不仅关注成本的降低, 也充分考虑成本管理背后的经济关系, 是今后成本管理研究的发展方向。

基于此, 本书把研究主题界定为基于价值链战略联盟的成本管理。具体而言, 以价值链战略联盟作为平台, 以成本管理这一会计管理的重要领域作为研究对象, 把成本管理的空间范围沿着价值链条进行拓展, 系统地探讨成本的规划与控制问题。这样, 把成本管理的主要对象锁定于产品及其成本的注入过程, 把涉及产品价值创造的各方 (包括价值链战略联盟成员以及企业内部各职能部门) 都纳入到成本管理的视野, 真实、完整地规划和控制成本的形成过程, 有利于企业实施符合现实的竞争战略, 获取可持续竞争优势。

第二节 国内外研究现状评述

一、国外研究现状评述

自 20 世纪末以来, 西方会计学术界 (以欧洲的英国、德国、荷兰为代表) 和实践界 (以日本先进企业为代表) 意识到现行会计系统越来越不适应企业外向化经营特征, 开始倡导把会计放在跨组织的背景中加以研究。虽然西方学者没有明确地提出价值链会计或其他总括性的术语, 但是其中心思想是要把会计研究的视野拓宽到企业所处的价值链。

奥特雷 (Otley, 1994) 指出, 随着大规模、高度科层化的企业

重要性的相对下降,以其为基础的管理控制模式的局限性越来越明显,有必要把它放在更宽泛的组织背景下研究;本赛欧等(Bensaou et al., 1995)通过对比美国与日本的汽车制造企业,指出了优化跨组织关系的思路;霍普伍德(Hopwood, 1996)在分析了传统管理会计研究主要侧重于纵向一体化问题之后,指出了对横向一体化有关的会计问题研究的必要性;吉茨曼(Gietzman, 1996)对会计在自制与外包决策中的应用进行了研究;弗朗西斯等(Frances et al., 1996)以英国的超级市场与其供应商的关系为背景,提出了整合供应链的制度安排框架;戴尔(Dyer et al., 1997)研究了如何有效地在公司之间开展协作,以最小化交易成本;吉茨曼(1998)研究了对转包商(Subcontractor)的激励问题;席尔等(Seal et al., 1999)采取案例研究方法考察了管理会计在供应链中的角色;范德梅尔库斯特等(Van der Meer-Kooistra et al., 2000)研究了跨组织交易的管理控制问题;莫里特森等(Mouritsen et al., 2001)对企业利用目标成本规划和开放账簿会计(Open Book Accounting)控制外包活动问题进行了研究;凯尔等(Carr et al., 2002)利用精益思想(Lean Thinking)探讨了价值链的重新配置问题;埃勒等(Eiler et al., 2002)指出管理会计目前出现了危机,其根源在于:“管理会计的视野仅局限于工厂、部门或公司的内部,而没有关注完整的延伸后的企业(The Entire Extended Enterprise)的经济情况,尤其是企业业务的对外部分,如供应商、合资企业以及特殊目的实体。”德科(Dekker, 2003a)以英国著名超级市场“Sainsbury”为例,分析了它与供应商之间的关系,以及它们为共同降低成本而采取的措施。德科(2004)以交易成本经济学和组织理论为依据,提出了一个对跨组织关系进行控制的分析框架。席尔等(2004)对跨公司会计(Inter-firm Accounting)进行了研究;哈克逊等(Hakansson et al., 2004)则着重探讨了会计与网络协调问题。以上诸项研究主要沿着两个方向展开:一是通过对传统会计的反思,指出在价值链背景内研究会计的必要性和现实性;二是就价值链本

身的相关问题进行研究,为价值链会计的深入研究提供理论支持。

具体到成本管理领域,就我们所掌握的文献而言,主要有四种代表性观点,现分述如下:

(一) 库珀 (Cooper) 等的观点

美国学者库珀提出了“跨组织成本管理”(Interorganizational Cost Management, IOCM)的概念(Cooper & Yoshikawa, 1994; Cooper & Chew, 1996; Cooper & Slagmulder, 1999; Cooper & Slagmulder, 2003a; Cooper & Slagmulder, 2003b),指出 IOCM 是“一种协调供需网络中企业作业的结构性的方法,旨在降低网络中的总成本”,它主要解决以下三个问题:

- (1) 在产品研发阶段利用跨组织协同 (Interorganizational Synergies) 降低成本;
- (2) 在产品制造阶段利用跨组织协同降低成本;
- (3) 通过提高价值链上下游企业之间接口的效率降低成本。

(二) 苏沃林 (Seuring) 的观点

德国学者苏沃林(2002)则提出了“供应链成本计算”(Supply Chain Costing)的概念框架。他首先界定了一个专用范畴“产品—关系矩阵”(The Product-Relationship-Matrix),并把它作为供应链管理决策的系统方法;其次,他区分了三种层次的成本:直接成本(direct costs)、作业成本(activity-based costs)、交易成本(transaction costs),前两种成本是发生于企业内部的成本,后一种成本则是发生在供应链上的成本;最后他把产品、关系以及成本这三个维度整合起来,提出了供应链成本计算的概念框架。

(三) 卡扎特 (Kajuter) 的观点

另一位德国学者卡扎特(2002)提出了供应链中的“主动成本管理”(Proactive Cost Management in Supply Chains)概念,并给

出了一个概念框架。他首先描述了主动成本管理的六个特征：

(1) 市场导向性 (Market-oriented)：成本管理要考虑顾客需求和竞争对手的行为；

(2) 整体性 (Holistic)：成本管理的视野要包括整条供应链以及产品的全部生命周期；

(3) 前瞻性 (Anticipatory)：成本管理要始于产品的设计阶段，以影响未来的成本地位为目标；

(4) 持续性 (Continuous)：成本管理是一项永久性的任务，需要持续性的改善；

(5) 参与性 (Participatory)：成本管理要求全体员工的参与；

(6) 跨职能性 (Cross-functional)：成本管理要整合企业的各个职能部门。

主动成本管理概念框架由三个层次构成：上述六个特征是第一个层次，第二个与第三个层次分别是成本管理系统 (Cost Management System) 和成本管理结构 (Cost Management Structure)。成本管理系统包括三个子系统：作业 (Activity)、对象 (Object) 和技术 (Technique)。作业包括：成本计划 (Cost Planning)、行动计划 (Action Planning)、行动执行 (Action Implementation) 和成本监控 (Cost Monitoring)；对象包括：资源、流程和产品；技术包括：目标成本规划、价值工程、作业成本计算、标杆瞄准 (Benchmarking) 等。成本管理结构包括两个维度：分工 (Specialization) 与协调 (Coordination)，主要解决牵头企业的确定以及协调机制的构建两个问题。

(四) 斯拉格莫尔德 (Slagmoulder) 的观点

比利时学者斯拉格莫尔德 (2002) 提出了跨越供应链管理成本 (Managing Costs across the Supply Chain) 概念。她的理论体系如下：第一个层次是工厂墙外的成本管理 (Cost Management Beyond The Factory Walls)，即核心企业的上游供应商与下游顾客的成本

本管理；第二个层次是企业边界之外的成本管理（Cost Management Beyond The Boundaries of The Firm）；第三个层次是供需双方的关系背景（The Relational Context）。

在以上诸项研究中，库珀是最早关注这一领域的学者，而且他的观点是通过对数十家日本先进制造企业的实地考察提炼总结出来的，因而具有较高的可操作性。但他的框架体系只包括了成本规划和控制的具体方法，核心是目标成本规划和价值工程，较少涉及到供需双方的长期合作关系，也没有涉及成本的反映问题。两位德国学者的共同之处在于较多关注了供需双方的合作关系，并把它作为有效实施成本管理的保证。尤其值得一提的是，苏沃林区分了不同层次的成本，把交易成本也纳入了成本管理的范围，凸显了跨越企业进行成本管理的必要性。苏沃林观点的缺陷在于他更关注的是成本的计算（Costing），而非成本的管理。卡扎特的概念框架较为完备，他与库珀的区别在于，后者是以产品的生命周期成本为主线，在不同的阶段采用不同的方法，脉络比较清晰；而卡扎特仅提供了一个包含众多理念和方法的框架体系，没有阐述如何把它落到实处。斯拉格莫尔德的创新之处是区分了企业边界的物理层次（墙外）与理论层次（企业与市场的分野）。从所涵盖的内容上看，她的观点基本上类似于库珀的体系。

二、国内研究现状评述

相比之下，国内直接相关的研究成果较少。主要有：阎达五教授（2003；2004）关于价值链会计的开拓性研究；孙茂竹（2002）关于利用价值链重构管理会计的研究；綦好东等（2004）对价值链会计的目标与职能的研究；李百兴（2003）、赵艳（2003）、何广涛（2003）、李勇等（2004）对价值链会计相关理论问题的研究。这些研究成果主要是对价值链会计理论层面的探讨，基本上没有涉及成本管理问题。